

Risposta n. 154/2022

OGGETTO: Regime fiscale del trattamento di fine rapporto (TFR) in caso di passaggio dal regime di indennità equipollente (IPS) al regime di trattamento di fine rapporto (TFR) per effetto di operazioni straordinarie di cui all'articolo 2112 del codice civile - Articoli 17 e 19 del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* - affidataria del servizio di igiene urbana nei Comuni di XXX - nella sua qualità di sostituto d'imposta, fa presente che:

- un lavoratore è stato assunto alle proprie dipendenze in data 1° marzo 2019, a seguito di trasferimento ai sensi dell'articolo 2112 del codice civile dal Comune di XXX, previa stipula di specifico accordo;
- il dipendente ha prestato attività lavorativa presso l'ente comunale dal 6 agosto 1981 al 28 febbraio 2019, avendo maturato somme a titolo di indennità equipollente al trattamento di fine rapporto, denominata, per i dipendenti degli enti locali, "*Indennità Premio di Servizio*" (IPS);
- non essendo stati previsti specifici accordi sulla liquidazione di dette somme, l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale (INPS) - Gestione Dipendenti Pubblici ha trasferito all'*Istante* le somme maturate a titolo di IPS per il servizio

prestato dal dipendente presso il comune, senza applicare alcuna tassazione;

- il dipendente ha cessato il proprio rapporto di lavoro alle dipendenze dell'*Istante* in data 30 aprile 2021.

Tanto rappresentato, l'*Istante* ha chiesto chiarimenti circa le modalità di tassazione e di esposizione nel modello CU ordinario delle somme da erogare al dipendente cessato, maturate a titolo di IPS e trasferite dall'INPS alla Società *Istante* al lordo delle ritenute fiscali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, non essendo un ente pubblico e non gestendo in alcun modo somme a titolo di indennità equipollenti al trattamento di fine rapporto (fra cui, l'IPS), ritiene di dover erogare al dipendente le somme in questione a titolo di Trattamento di Fine Rapporto (TFR), assoggettandole alla relativa tassazione.

Tale soluzione, tuttavia, comporterebbe per il dipendente l'applicazione di un regime fiscale meno favorevole, in quanto non consentirebbe di tener conto, fra l'altro, delle percentuali di esenzione, previste nell'ambito della disciplina fiscale dell'IPS, collegate alle aliquote di contribuzione a carico del lavoratore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva che il quesito implica valutazioni preliminari, di carattere non fiscale, sugli effetti che le operazioni straordinarie previste dal citato articolo 2112 del codice civile hanno prodotto sia sul rapporto previdenziale che sul rapporto di lavoro dei dipendenti interessati.

Dalla documentazione integrativa prodotta dall'*Istante* risulta che le delibere del datore di lavoro cedente (comune di XXX), nel ricondurre l'operazione in esame al trasferimento del ramo d'azienda, operano il rinvio all'articolo 31 del decreto

legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e all'articolo 2112 del codice civile.

L'articolo 31 del d.lgs. n. 165 del 2001, rubricato "*Passaggio di dipendenti per effetto di trasferimento di attività*", prevede che, salve le disposizioni speciali, nelle ipotesi di trasferimento o conferimento di attività da parte di pubbliche amministrazioni, enti pubblici o loro aziende o strutture, nei confronti di altri soggetti, pubblici o privati, al personale che passa alle dipendenze di tali soggetti si applicano l'articolo 2112 del codice civile e si osservano le procedure di informazione e di consultazione di cui all'articolo 47, commi da 1 a 4, della legge 29 dicembre 1990, n. 428.

L'articolo 2112 del codice civile stabilisce che, in caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il datore di lavoro cessionario e il lavoratore dipendente conserva tutti i diritti che ne derivano, ivi compresi quelli derivanti dall'anzianità raggiunta anteriormente al trasferimento, fra cui, per quanto di interesse nella fattispecie rappresentata, il diritto relativo al computo dell'IPS, caratterizzata da una disciplina, anche fiscale, diversa da quella prevista per il TFR.

L'articolo 47 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, nei commi da 1 a 4, prevede un accordo tra le parti per la conservazione dei predetti diritti.

Nel caso di specie, l'accordo sottoscritto fra la Società *Istante* e il Comune, in data 11 febbraio 2019, si limita a prevedere, al punto 1, per quanto di interesse, che, ai fini della liquidazione del TFR o indennità equipollente, il Comune applicherà, fino alla data del 28 febbraio 2019, le disposizioni in essere per i dipendenti del settore pubblico, mentre la Società *Istante* applicherà, a partire dall'1 marzo 2019, le disposizioni previste per i dipendenti del settore privato.

Dal predetto accordo non risultano disposizioni specifiche in merito alla liquidazione, direttamente in capo ai lavoratori dipendenti, delle somme maturate a titolo di IPS.

Né tali disposizioni risultano da altra documentazione prodotta dall'*Istante*.

Nel contesto normativo rappresentato, dunque, emerge che:

- il trasferimento del ramo di azienda in questione ha comportato il passaggio del dipendente dal datore di lavoro pubblico (Comune) al datore di lavoro privato (Società *Istante*) senza soluzione di continuità, in applicazione dell'articolo 2112 del codice civile;

- il trasferimento ha, altresì, comportato il passaggio del dipendente dal regime di IPS al regime di TFR, pur facendo salvi i diritti del dipendente medesimo al computo della IPS;

- per effetto di tale passaggio, l'*Istante*, impresa privata con più di cinquanta dipendenti, ha versato al fondo di Tesoreria gestito dall'INPS le quote di TFR maturate a partire dall'1° marzo 2019;

- in base a quanto risulta dalla documentazione integrativa, l'INPS-Gestione Dipendenti Pubblici, non avendo riscontrato la presenza di disposizioni, anche derivanti da un accordo fra le associazioni sindacali dei dipendenti e il datore di lavoro, che contemplassero espressamente il pagamento diretto ai lavoratori dipendenti dell'indennità maturata presso l'ente pubblico, e ritenendo cessato il rapporto previdenziale dei lavoratori con la medesima Gestione Dipendenti Pubblici, ha trasferito all'*Istante* l'importo lordo dell'IPS maturato dal dipendente in relazione al servizio prestato presso l'ente pubblico di provenienza fino alla data del passaggio all'*Istante* medesimo, applicando le disposizioni contenute nell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1988, n. 554, e nel Regolamento di attuazione approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 marzo 1993, n. 104 relativo alle norme sulla mobilità.

Alla luce di tali elementi, si ritiene che la Società *Istante* debba procedere alla erogazione di un'unica prestazione a titolo di trattamento di fine rapporto, riferita al periodo di lavoro complessivamente prestato, che comprenda sia la quota maturata presso il datore di lavoro pubblico, rivalutata, sia la quota maturata presso la Società, datore di lavoro privato.

Relativamente alle modalità di tassazione del complessivo trattamento di fine rapporto e, in particolare, ai fini della determinazione della base imponibile, la quota

maturata presso il datore di lavoro pubblico (IPS) deve essere computata previa detrazione dall'importo lordo di una percentuale di esenzione pari al 40,98 per cento, corrispondente al rapporto fra l'aliquota di contribuzione a carico del lavoratore e l'aliquota di contribuzione complessiva ($2,5/6,1 = 40,98$) calcolata sulla retribuzione utile. Detto importo è ulteriormente ridotto di una somma pari a euro 309,87 per ogni anno di servizio, con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale (*cf.* articolo 19, comma 2-*bis*, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Tuir).

Diversamente, la quota maturata presso la Società *Istante* (datore di lavoro privato) sarà costituita dal relativo ammontare, ridotto delle rivalutazioni annualmente assoggettate a imposta sostitutiva (articolo 19, comma 1, del Tuir).

In altri termini, avendo comportato la predetta operazione di trasferimento il passaggio dal regime di indennità equipollente (IPS) al regime del trattamento di fine rapporto (TFR), quest'ultimo - in linea con le indicazioni fornite nella risoluzione 8 marzo 2002/E relativamente all'ipotesi del passaggio dal regime di indennità equipollente a quello di TFR per effetto della adesione a un fondo di previdenza complementare - è composto da una quota pari all'importo maturato fino alla data del passaggio, determinato secondo la disciplina delle indennità equipollenti (nel caso di specie, IPS), rivalutato, e da una quota formata dagli ordinari accantonamenti annuali al TFR effettuati dal momento del passaggio.

Relativamente alle modalità di esposizione nel modello di Certificazione Unica (CU 2022 relativa al periodo d'imposta 2021), l'*Istante* dovrà procedere sulla base delle seguenti indicazioni:

- deve rilasciare al dipendente una sola Certificazione Unica che accoglierà sia i dati relativi alla IPS che quelli relativi al TFR;
- i dati relativi alla IPS devono essere inseriti nella sezione "*TFR ed altre indennità maturate al 31/12/2000 - passaggi da indennità equipollenti a TFR*" e, in particolare nei punti 835 e seguenti. Le istruzioni al punto 839 precisano che in ipotesi

di passaggio dal regime di indennità equipollente al regime del TFR, se il passaggio è intervenuto successivamente al 31 dicembre 2000, l'importo da indicare è quello dell'indennità equipollente calcolato come da istruzioni al punto 824;

- non deve essere compilata la sezione composta dai punti 820 e seguenti;
- nel punto 835, come precisato nelle relative istruzioni deve essere indicato il periodo di commisurazione dell'indennità equipollente calcolato fino alla data del passaggio;

- i dati relativi al TFR maturato dal 1° marzo 2019 devono essere inseriti nella sezione composta dai punti 857 e seguenti;

- non deve essere compilato il punto 819 in quanto il sostituto cedente non ha effettuato alcuna erogazione;

- i campi riguardanti i dati relativi al rapporto di lavoro devono accogliere la durata complessiva di entrambi i rapporti di lavoro;

- devono essere compilati i punti da 801 a 813, riguardanti le informazioni da fornire al contribuente.

Il presente parere è reso sulla base degli elementi, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)